Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 34110 du rôle
Inscrit le 27 février 2014

<u>Audience publique du 26 mai 2014</u>

Recours formé par
Madame ....., (Suède)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34110 du rôle et déposée le 27 février 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Michaël Dandois, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ....., demeurant à …., tendant à l'annulation d'une décision du 28 janvier 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 24 mars 2014 ;

Vu l'ordonnance du vice-président de la deuxième chambre du tribunal administratif du 28 mars 2014 autorisant les parties à déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par Maître Michaël Dandois au greffe du tribunal administratif en date du 10 avril 2014 au nom de Madame ..... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 24 avril 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Michaël Dandois et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 mai 2014.

Par courrier du 28 janvier 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à l'établissement de crédit ....., ci-après dénommé « .....», de lui fournir des renseignements pour le 5 mars 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 21 janvier 2013 de la part de l'autorité compétente suédoise sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996 et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15

février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». La demande est libellée en ces termes :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 21 janvier 2013 de la part de l'autorité compétente suédoise sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 5 mars 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

- Monsieur.....
Date et lieu de naissance : ..... à .... (Pologne)
Adresses connues : ……. (Suède) ou .....(Suisse)

- Madame .....

L'objectif de la demande d'échange de renseignements résulte de ce qui suit.

Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables, les autorités fiscales suédoises nécessitent des informations concernant un ou plusieurs comptes que détiendraient Monsieur et/ou Madame..... auprès de votre établissement.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente suédoise les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez fournir copie des documents d'ouverture de compte et d'autorisation de signature de tous les comptes ouverts au nom de Monsieur..... ou conjointement avec son épouse ainsi que les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée ;*

- *Veuillez fournir copies de toute instruction reçue par votre banque, sous quelque forme que ce soit (lettre, courriel, fax,…) de la part de Monsieur..... afin de procéder à un paiement ou un transfert desdits comptes ;*

- *Veuillez fournir copies des documents d'ouverture de comptes d'autorisation de signature de tous les comptes ouverts au nom de Madame..... ou conjointement avec son époux ainsi que les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée ;*

- *Veuillez fournir tout document reçu par la banque, sous quelque forme que ce soit (lettre, email, fax, ...) de la part de Madame..... afin de procéder à un paiement ou un transfert desdits comptes.*

Selon les autorités fiscales suédoises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

Par requête déposée en date du 27 février 2014 au greffe du tribunal administratif, Madame ..... a fait déposer un recours en annulation à l’encontre de la décision précitée.

A titre liminaire, il y a lieu de relever que quand bien même la décision déférée fait référence, dans sa rubrique « *Concerne* », au fait que la demande de renseignements serait fondée sur la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d’échange de renseignements sur demande, il n’en reste pas moins que le corps de la décision indique, à juste titre, que la demande de renseignements des autorités françaises se baserait sur « *la directive 2011/16/UE* » qui a été transposée par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 ».

Etant donné que l’article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que les demandes de la prédite loi du 29 mars 2013 d’informations introduites par application de l’échange d’informations prévu à l’article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d’échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », et que l’article 6 (1) de la loi du 29 mars 2013 prévoit qu’un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être

introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale. Le recours est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévu par la loi.

Il y a encore lieu de constater que si la demanderesse et le délégué du gouvernement ont tantôt invoqué l'applicabilité des dispositions de la loi du 31 mars 2010 au présent litige et tantôt celles de la loi du 29 mars 2013, il n'en reste pas moins que les dispositions de la loi du 29 mars 2013 ont vocation à s'appliquer en la présente espèce en vertu du principe *lex posterior derogat legi priori*. Il échet cependant de relever que l'articulation entre l'applicabilité des dispositions de la loi du 31 mars 2010 et celles de la loi du 29 mars 2013 est expressément prévue à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux*. ». Ainsi, les dispositions de la loi du 31 mars 2010 ont vocation à sortir leurs effets dans la mesure où il résulterait de l'application de ses dispositions une coopération administrative plus étendue. Sous cette seule réserve, l'examen par le tribunal de la décision déférée se fera à la lumière des dispositions de la loi du 29 mars 2013.

Quant au fond, la demanderesse soulève un moyen d'annulation tiré du non respect de ses droits de la défense au motif que la décision déférée aurait uniquement été adressée à son établissement bancaire (que la demanderesse désigne erronément par « ..... » alors qu'il s'agit en l'espèce du .....), et qu'elle aurait ainsi été privé de son unique voie de recours contre l'injonction du 28 janvier 2014.

Le délégué du gouvernement rejette ce moyen et rétorque que la demande de renseignement aurait été adressée et notifiée régulièrement le 28 janvier 2014 tant au .....qu'à la banque ..... de sorte à avoir été également notifiée à la demanderesse conformément à l'article 4 de la loi du 31 mars 2010.

Il échet de relever que l'article 7 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose que pour obtenir les informations demandées par une autorité requérante ou pour procéder à une enquête administrative, les autorités luxembourgeoises suivent les mêmes procédures que si elle agissait de sa propre initiative. En l'espèce, les autorités luxembourgeoises ont notifié au ....., destinataire de la demande d'échange de renseignement, par courrier du 28 janvier 2014, la décision déférée conformément à l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 auquel renvoie l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 et qui dispose ce qui suit : « *Après avoir examiné que la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er , l'administration fiscale compétente notifie par lettre recommandée sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés au détenteur des renseignements. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée* ». Etant donné que ledit article dispose que la notification de

la décision au détenteur des renseignements est réputée valoir notification à toute autre personne y visée, la notification régulièrement faite en l'espèce au .....est équipollente à une notification faite à demanderesse. Partant, le moyen tiré de la violation de ses droits de défense est à écarter pour être dénué de tout fondement.

En droit, la demanderesse réfute tout d'abord le moyen du délégué du gouvernement selon lequel le présent recours serait à rejeter au motif que la Cour administrative dans son arrêt du 10 octobre 2013 portant le numéro 33239C du rôle avait autorisé l'échange de renseignements portant sur les comptes des époux..... auprès d'un autre établissement financier de la place. Elle estime, en effet, qu'il ne suffit pas qu'une personne faisant l'objet de la demande et l'un des tiers visé par la demande soient identiques pour qu'il puisse en être automatiquement déduit que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements.

Le délégué du gouvernement n'a pas plus spécifiquement étayé son moyen.

Il échet de constater que la circonstance que la demanderesse soit visée par deux décisions séparées du directeur n'est pas une condition nécessaire et suffisante pour entraîner l'application *ipso facto* des principes dégagés par la Cour administrative dans l'arrêt précité dès lors que cette démarche ne se justifie que dans un cas où il y a identité de la chose demandée, identité de cause et identité de parties. Etant donné qu'en l'espèce le tribunal est saisi d'un recours dirigé contre une décision distincte de celle visée par l'arrêt de la Cour précité, le tribunal a l'obligation de procéder à l'examen des moyens soulevés par la demanderesse.

En s'appuyant sur les principes dégagés par le tribunal dans son jugement du tribunal du 20 mars 2014 portant le numéro 33771 du rôle, la demanderesse fait valoir en substance que si l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête telle que visée à l'article 20 (2) a) de la loi du 29 mars 2013 serait bien visée en l'espèce, il n'en resterait pas moins que la finalité fiscale des informations demandées ne serait pas justifiée comme l'exigerait l'article 20 (2) b), en l'absence de toute explication fournie à son égard.

Le délégué du gouvernement estime en substance que ce serait à juste titre que le directeur aurait retenu que la demande suédoise satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange d'informations tel que prévu par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013. Il est d'avis qu'il résulterait clairement de l'analyse de la décision déférée que la demande suédoise remplirait toutes les conditions fixées par la loi pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. En particulier, il donne à considérer que la demande contiendrait, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir la demanderesse, deuxièmement, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre de l'année 2012 et, troisièmement, une formulation contextuelle des informations sollicitées. Il donne à considérer que les dispositions de la loi du 29 mars 2013 n'exigeraient pas des autorités requérantes qu'elles fournissent, notamment, une motivation quant au bien fondé d'une analyse fiscale sur

base de leur droit interne ou des éléments concernant le fond du dossier fiscal suédois. Il insiste enfin sur le fait que le rôle du tribunal se limiterait à contrôler non la réalité mais la seule probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés de sorte qu'il considère que le recours serait à rejeter dans son intégralité.

Il échet de rappeler que les obligations des autorités fiscales luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande, tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE, sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives*. ».

Ainsi, une autorité requérante ayant fourni à l'autorité luxembourgeoise des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de loi du 29 mars 2013, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », se voit communiquer lesdites informations dans la mesure où les conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 sont remplies, ces conditions visant, notamment, l'utilisation de formulaires types décrits à l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013 et qui « *comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
b) la finalité fiscale des informations demandées ».

Par ailleurs, le même article dispose que « *L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Il s'ensuit qu'au minimum, les informations suivantes doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité requise : à savoir, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale ; à savoir des indications relatives au nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

Afin de circonscrire le contenu des informations qui doivent être communiquées par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* ».

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[1] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[2 ;3]

Enfin, il y a lieu d'avoir égard à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux.* ».

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à examiner la demande de renseignements déférée afin de vérifier si elle répond aux conditions sus-visées.

---

[1] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord
[2] Voir Cour Adm. 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu
[3] Voir Cour Adm. 13 février 2014, n° 33792C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

Il ressort, en l'espèce, de la demande déférée que l'identité des personnes concernées par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration fiscale suédoise est Monsieur ..... et Madame ..... (identifiée selon l'indication « Swedish TIN 5100325-1525 »). Bien que la seule adresse connue de Monsieur .... (et non celle de son épouse) soit indiquée comme suit dans la demande déférée : « ……*(Suède) ou ..... (Suisse)* », il n'en demeure pas moins qu'eu égard au lien de mariage qui unit les époux, la condition visée à l'article 20 (2) a) relative à l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête est bien remplie en l'espèce.

Il est par ailleurs constant pour ressortir de la demande des autorités fiscales suédoises que le contrôle fiscal porte sur les exercices 2010 et 2011.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées telle que visée à l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 la demande des autorités suédoises invoque les motifs suivants, à savoir l'existence d'un compte luxembourgeois auprès du ..... ayant un lien avec une carte de crédit qui aurait été utilisée pour effectuer des dépenses en Suède faites au moyen de revenus qui n'auraient jamais été déclarés en Suède.

Il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant.

Force est au tribunal de constater à la lecture de la motivation utilisée par les autorités suédoises que ces dernières se sont livrées à un exercice de « *pêche aux renseignements* » en demandant *« des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* ».

En effet, il ne ressort manifestement d'aucune des explications fournies dans la demande des autorités suédoises que les renseignements demandés seraient pertinents pour l'analyse de l'imposition de la demanderesse. Il échet à cet égard de constater que le descriptif de la situation fait par les autorités suédoises vise principalement les activités de Monsieur ..... et se concentre essentiellement sur une analyse de sa situation professionnelle de sorte que ni la simple mention d'une adresse de la demanderesse en Suède sans autre élément tenant à sa situation fiscale propre ni la vague indication non autrement étayée de sa qualité de membre du conseil d'administration dans des sociétés de droit suisse ou suédois ne constituent des éléments suffisants pour admettre la pertinence des renseignements demandés. Il s'y ajoute, que les allégations de Monsieur .... selon lesquelles il se serait séparé de son épouse depuis l'année 2007, année au cours de laquelle il aurait établi sa résidence en Suisse, ne sont pas contestées par le délégué du gouvernement de sorte qu'eu égard à cette séparation de fait entre les époux, il ne peut être automatiquement déduit que la situation fiscale de Monsieur .... aurait encore une quelconque incidence sur celle de son épouse, en l'absence de plus amples informations fournies par les autorités suédoises.

Quant aux revenus que les autorités suédoises entendent soumettre à l'imposition, à savoir, des salaires, dividendes et autres espèces de revenus versés sur un compte

bancaire luxembourgeois auprès du .....de la part de sociétés autres que suédoises, il y a lieu de constater que les autorités suédoises restent en défaut d'établir le moindre élément de pertinence vraisemblable quant à ces renseignements demandés, en particulier, face à l'absence d'explication quant à l'implication de la demanderesse au sein desdites sociétés.

Il s'ensuit, que les autorités suédoises étant restées en défaut de rapporter la finalité fiscale des informations demandées au sens de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 conformément au critère de pertinence vraisemblable, il y a lieu de constater que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée qu'à son avis « *la demande contient* (…) *toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » de sorte qu'il échet d'accueillir le recours en annulation et d'annuler la décision déférée du 28 janvier 2014.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond le déclare justifié partant annule la décision directoriale du 28 janvier 2014 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 26 mai 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill. s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 mai 2014
Le greffier du tribunal administratif